

第8章 評価差額の実現

1 評価差額の実現の意義	8-1
2 連結会計における処理	8-2
3 持分法における処理	8-12
【設例1】 非償却性資産	8-3
【設例2】 棚卸資産	8-7
【設例3】 償却性資産	8-9
【設例4】 持分法における処理	8-13

第9章 その他の持分変動

1 総論	9-1
2 段階取得による子会社化	9-3
3 持分法から連結への移行	9-9
4 段階取得による関連会社化	9-17
5 連結から持分法への移行	9-25
6 連結除外	9-51
7 持分法適用除外	9-68
【設例1】 段階取得による子会社化	9-4
【設例2】 持分法から連結への移行	9-11
【設例3】 段階取得による関連会社化	9-18
【設例4】 連結から持分法への移行①（基本的なケース）	9-28
【設例5】 連結から持分法への移行②（追加取得後に移行するケース）	9-33
【設例6】 連結から持分法への移行③（一部売却後に移行するケース）	9-42
【設例7】 連結除外①（基本的なケース）	9-54
【設例8】 連結除外②（追加取得後に除外するケース）	9-59
【設例9】 持分法適用除外	9-69

第10章 付随費用

1 株式取得時の付随費用の連結上の取扱い	10-1
2 持分変動と付随費用	10-5
【設例1】 子会社株式の取得に係る付随費用①	10-1
【設例2】 関連会社株式の取得に係る付随費用	10-4
【設例3】 子会社株式の取得に係る付随費用②（子会社株式の追加取得） ...	10-7
【設例4】 子会社株式の取得に係る付随費用③（子会社株式の一部売却） ...	10-9
【設例5】 子会社株式の取得に係る付随費用④ （段階取得による子会社化）	10-13
【設例6】 子会社株式の取得に係る付随費用⑤ （持分法から連結への移行）	10-15
【設例7】 子会社株式の取得に係る付随費用⑥ （連結から持分法への移行）	10-17
【設例8】 子会社株式の取得に係る付随費用⑦（連結除外）	10-20

第11章 その他の包括利益累計額（評価・換算差額等）

1 子会社のその他の包括利益累計額	11-1
2 関連会社のその他の包括利益累計額	11-21
3 その他の持分変動	11-33
4 退職給付に係る調整累計額	11-42
【設例1】 子会社のその他の包括利益累計額①（基本的なケース）	11-5
【設例2】 子会社のその他の包括利益累計額②（子会社株式の追加取得） .	11-11
【設例3】 子会社のその他の包括利益累計額③（子会社株式の一部売却） .	11-13
【設例4】 子会社のその他の包括利益累計額④（追加取得後の一部売却） .	11-17
【設例5】 関連会社のその他の包括利益累計額①（基本的なケース）	11-23
【設例6】 関連会社のその他の包括利益累計額② （関連会社株式の追加取得）	11-29
【設例7】 関連会社のその他の包括利益累計額③ （関連会社株式の一部売却）	11-31
【設例8】 持分法から連結への移行	11-35
【設例9】 連結から持分法への移行	11-38
【設例10】 子会社の退職給付に係る調整累計額① （支配獲得時の残高がない場合）	11-43
【設例11】 子会社の退職給付に係る調整累計額② （支配獲得時に残高がある場合）	11-47

第12章 資本連結その他

1 権利落ち株式	12-1
2 子会社が発行した新株予約権	12-9
3 子会社及び関連会社が保有する親会社株式等	12-22
4 資本剰余金からの配当	12-33
5 子会社・関連会社の欠損	12-39
6 アップ・ストリーム、評価差額の実現と持分変動	12-50
7 連結手続において計上されたのれんの減損処理	12-63
8 子会社株式の減損処理とのれんの一時償却	12-68
【設例1】 権利落ち株式の原始取得	12-3
【設例2】 権利落ち株式の追加取得	12-5
【設例3】 権利落ち株式の一部売却	12-7
【設例4】 子会社が発行した新株予約権① 一親会社が全額引き受けているケース	12-12
【設例5】 子会社が発行した新株予約権② 一第三者が全額引き受けているケース	12-18
【設例6】 連結子会社による親会社株式の保有	12-25
【設例7】 連結子会社による親会社株式の処分	12-27
【設例8】 関連会社による投資会社株式の保有	12-30
【設例9】 関連会社による投資会社株式の処分	12-31
【設例10】 資本剰余金からの配当①	12-35
【設例11】 資本剰余金からの配当②	12-37
【設例12】 子会社の欠損	12-41
【設例13】 関連会社の欠損① 一欠損の負担が投資額の範囲に限られているケース	12-44
【設例14】 関連会社の欠損②一投資額を超えて欠損を負担するケース	12-47
【設例15】 アップ・ストリームと子会社株式の追加取得	12-51
【設例16】 アップ・ストリームと子会社株式の一部売却	12-54
【設例17】 評価差額の実現と子会社株式の追加取得	12-57
【設例18】 評価差額の実現と子会社株式の一部売却	12-60
【設例19】 のれんの減損処理	12-64
【設例20】 子会社株式の減損処理とのれんの一時償却	12-69

第13章 成果連結その他

- 1 実質的な連結会社間取引 13-1
- 2 連結子会社間取引等 13-5
- 3 未実現損益と棚卸資産の簿価切下げ 13-15
- 4 連結手続における資産のグルーピングの見直し 13-21

- 【設例1】 実質的な連結会社間取引 13-3
- 【設例2】 連結子会社間の取引 13-6
- 【設例3】 連結子会社と持分法適用会社との取引（ダウン・ストリーム） 13-11
- 【設例4】 連結子会社と持分法適用会社との取引（アップ・ストリーム） 13-12
- 【設例5】 持分法適用会社間の取引 13-14
- 【設例6】 未実現損益と棚卸資産の簿価の切下げ 13-17
- 【設例7】 連結手続における資産のグルーピングの見直し 13-22

第14章 決算日の異なる子会社

- 1 決算日の異なる子会社 14-1

- 【設例1】 決算日の異なる子会社①（商品売買取引） 14-3
- 【設例2】 決算日の異なる子会社②（資金貸借取引） 14-5

第15章 間接所有の子会社

第1節	総論	15-1
1	間接所有の子会社	15-1
2	二段階連結法と一段階連結法	15-3
3	所有比率と持分比率	15-4
第2節	子会社を通じた間接所有—資本連結	15-5
1	間接所有のみのケース	15-5
2	直接所有+間接所有のケース	15-32
	【設例1】 間接所有のみのケース	15-7
	【設例2】 直接所有+間接所有のケース	15-33
第3節	子会社を通じた間接所有—成果連結	15-62
1	二段階連結法	15-62
2	一段階連結法	15-62
	【設例1】 子会社→間接所有子会社	15-63
	【設例2】 親会社→間接所有子会社	15-64
	【設例3】 間接所有子会社→子会社	15-65
	【設例4】 間接所有子会社→親会社	15-67
第4節	緊密者等を通じた間接所有の子会社	15-69
1	緊密者等を通じた間接所有の子会社	15-69
	【設例1】 緊密者等を通じた間接所有の子会社	15-69

第 8 章 評価差額の実現

□ 基準

資本連結実務指針 29

🍷 ワンポイント

「評価差額の実現」とは、評価差額が損益に影響を及ぼすことと考えればよい。

目次

- 1 評価差額の実現の意義
- 2 連結会計における処理
- 3 持分法における処理

1 評価差額の実現の意義

評価差額の計上の対象となった資産又は負債について、売却や減価償却を行うことにより評価差額が実現した場合、個別P/L上は個別B/S上の簿価に基づいて損益が計上されるが、連結P/L上は当該資産又は負債の時価評価後の簿価に基づいて損益を計上すべきである。



評価差額の計上の対象となった資産又は負債について売却や減価償却を行った場合には、連結上、評価差額の実現額だけ個別上の損益を修正する必要が生じる。

ex. 子会社が評価差額の計上の対象となった土地（個別B/S上の簿価：1,000、時価評価後の簿価：1,200）を企業集団外部へ1,500で売却した。

個別上の処理

(借) 現金預金	1,500	(貸) 土地	1,000 (*1)
		土地売却益	500

(*1) 個別B/S上の簿価

連結上あるべき処理

(借) 現金預金	1,500	(貸) 土地	1,200 (*1)
		土地売却益	300

(*1) 時価評価後の簿価



売却による評価差額の実現額200だけ、個別上の土地売却益と連結上あるべき土地売却益にズレが生じるため、連結修正仕訳により調整が必要

2 連結会計における処理

(1) 評価差額の実現のタイミング

時価評価の対象	評価差額の実現のタイミング	修正される損益
棚卸資産 (ex. 商品)	売却	売上原価
非償却性資産 (ex. 土地)	売却	売却損益
償却性資産 (ex. 建物)	① 売却	売却損益
	② 減価償却	減価償却費



Pick Up 償却性資産に係る評価差額の実現の留意点

償却性資産に係る評価差額は、その計上日から対象資産の残存耐用年数にわたり、当該資産に適用されている減価償却方法に従って償却しなければならない。

(2) 評価差額の実現額の非支配株主への按分

(全面時価評価法における) 評価差額は、すべての持分に係るもの



評価差額の実現額を非支配株主に按分する



Pick Up 評価差額の実現と資本連結

本テキストの方法で評価差額の実現の処理を行う場合には、原則として、資本連結の会計処理を行うに当たり評価差額の実現を考慮する必要はない。

すなわち、成果連結の処理と同様に、評価差額の実現がなかったものとして資本連結の会計処理 (タイムテーブルの作成、時価評価、開始仕訳、当期純利益の按分等) を行った上で、評価差額の実現に係る連結修正仕訳を反映させればよい。



研究 評価差額の実現の会計処理と連結財務諸表の作成手続

評価差額の計上は、連結財務諸表の作成手続における個別財務諸表の修正段階で行うものと位置付けられているため、評価差額の実現の会計処理のうち①個別上の損益の修正及び②個別上の損益の修正に伴う税効果会計の適用についても厳密には個別財務諸表の修正段階で行うものと位置付けられている。ただし、受験上は、修正前の子会社個別財務諸表が与えられ、修正後の子会社個別財務諸表が問われることは少ないため、基本的には連結財務諸表の作成手続のいずれの段階かを意識する必要はない。

なお、③非支配株主への按分については、連結財務諸表の作成手続における連結修正仕訳の段階で行うものと位置付けられている。

□基準

資本連結実務指針 29、64
税効果実務指針 22、23



ワンポイント

評価差額の実現のタイミングは、未実現損益の実現のタイミングと同様である。

□基準

資本連結実務指針 25



ワンポイント

追加取得・一部売却等の持分変動がある場合には、評価差額の実現額をタイムテーブルに反映させるなど資本連結の会計処理を行うに当たり評価差額の実現を考慮する必要が生じる。

□基準

資本連結実務指針 設例10



□ 基準

資本連結実務指針 設例10

□ 文献

新日本 P123～P126

ワンポイント

資本連結の会計処理を行うに当たり、原則として、評価差額の実現を考慮する必要はない。

ワンポイント

個別上「土地売却益」が計上されているため、これを修正しているが「土地売却損」を修正又は計上することもある。

ワンポイント

評価差額の実現は、未実現損益と同様、当期純利益の按分に係る仕訳の修正であるため、評価差額の実現額を期中の非支配株主持分比率で按分する。

【設例1】非償却性資産

1. P社は×1年度末にS社の発行済株式の75%を取得し、連結子会社としている。
2. 株式取得時においてS社が保有する土地（帳簿価額15,000）の時価は16,000であった。
3. S社は×2年度において上記土地の半分を企業集団外部に10,000で売却している。
4. 税効果会計に適用する実効税率は每期40%とする。

×2年度（外部売却年度）

1. 評価差額の計上

(借) 土地	1,000 (*1)	(貸) 評価差額	600
		繰延税金負債 －S社・固定－	400 (*2)
			× 1/2

(*1) 時価16,000－簿価15,000＝1,000
 (*2) 時価評価差額1,000(*1)×税率40%＝400

2. 評価差額の実現

個別上の土地売却益は個別B/S上の簿価7,500と売却価額10,000との差額2,500であるが、連結上あるべき土地売却益は評価差額計上後の簿価8,000と売却価額10,000との差額2,000であるため、**土地売却益を修正**する。

また、土地の評価差額はすべての持分に係るものであるため、**評価差額の実現額を非支配株主に按分**する。

(借) 土地売却益	500	(貸) 土地	500 (*1)
(借) 繰延税金負債 －S社・固定－	200	(貸) 法人税等調整額	200 (*2)
(借) 非支配株主持分－当期変動額	75	(貸) 非支配株主帰属純損益	75 (*3)

- (*1) 評価差額の計上「土地」1,000(＝時価評価差額)÷2＝500
 (*2) 「土地売却益」500×税率40%＝200
 (*3) (「土地売却益」500－「法人税等調整額」200(*2))×非支配株主持分25%＝75

×3年度（売却年度の翌期）


ワンポイント

売却年度の翌期以降の会計処理は、毎期同様となる。

1. 評価差額の計上

(借) 土地	1,000 (*1)	(貸) 評価差額	600
		繰延税金負債	400 (*2)
		— S社・固定—	

(*1) 時価16,000－簿価15,000＝1,000

(*2) 時価評価差額1,000(*1)×税率40%＝400

2. 評価差額の実現

開始仕訳を行うことにより、前期における評価差額の実現に係る連結修正仕訳を復元して、当期に引き継ぐ必要がある。

(借) 利益剰余金－当期首残高	500	(貸) 土地	500 (*1)
(借) 繰延税金負債	200	(貸) 利益剰余金－当期首残高	200 (*2)
— S社・固定—			
(借) 非支配株主持分－当期首残高	75	(貸) 利益剰余金－当期首残高	75 (*3)

(*1) 評価差額の計上「土地」1,000(＝時価評価差額)÷2＝500

(*2) 「利益剰余金－当期首残高」500×税率40%＝200

(*3) 「利益剰余金－当期首残高」300(＝500－200(*2))×非支配株主持分25%＝75

□ 基準

資本連結実務指針 29、64、設
例10

🍷 ワンポイント

「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」における方法と本テキストで示した方法の相違は、連結修正仕訳をどのようにとりまとめるかの違いであり、最終的な連結F/Sはいずれの方法でも一致する。



研究 「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」における評価差額の実現の会計処理

① 実現年度の会計処理（評価差額の実現額の非支配株主への按分）

「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」では、評価差額の実現の会計処理のうち①個別上の損益の修正及び②個別上の損益の修正に伴う税効果会計の適用については個別財務諸表の修正段階で行うものと位置付けている。そのため、③評価差額の実現額の非支配株主への按分については、当期純利益の按分の会計処理に含めて行うこととしている。

参考までに、子会社の個別P/Lにおける当期純利益が10,000であった場合を想定して、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」における方法を本テキストで示した方法と比較すると次のとおりとなる。

	本テキスト	連結財務諸表における 資本連結手続に関する実務指針
当期純利益 の按分	(借) 非支配株主帰属純損益 2,500(*1) (貸) 非支配株主持分-当期変動額 2,500	(借) 非支配株主帰属純損益 2,425(*3) (貸) 非支配株主持分-当期変動額 2,425
評価差額 の実現額の按分	(借) 非支配株主持分-当期変動額 75 (貸) 非支配株主帰属純損益 75(*2)	

(*1) 修正前当期純利益10,000×期中非支配株主持分25%=2,500

(*2) 評価差額の実現額(税効果調整後)300×期中非支配株主持分25%=75

(*3) 修正後当期純利益9,700(*4)×期中非支配株主持分25%=2,425

(*4) 修正前当期純利益10,000－評価差額の実現額(税効果調整後)300=9,700

② 実現年度の翌期以降の会計処理（開始仕訳）

「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」では、実現年度の翌期以降の会計処理を、前期以前の評価差額の実現に係る連結修正仕訳をそのままの形で引き継ぐことはせずに、すべて資本連結に係る開始仕訳に含めて処理することとしている。

参考までに、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」における方法を本テキストで示した方法と比較すると次のとおりとなる。なお、評価差額の実現を考慮しない場合（本テキストで示した方法）の開始仕訳における利益剰余金及び非支配株主持分の金額は任意である。

	本テキスト	連結財務諸表における 資本連結手続に関する実務指針
評価差額の 計上	(借) 土地 1,000 (貸) 評価差額 600 繰延税金負債 400	仕訳なし
開始仕訳	(借) 資本金-当期首残高 ××× 利益剰余金-当期首残高 20,000 評価差額 600 のれん ××× (貸) S社株式 ××× 非支配株主持分-当期首残高 6,000	(借) 資本金-当期首残高 ××× 利益剰余金-当期首残高 20,225(*1) のれん ××× (貸) S社株式 ××× 非支配株主持分-当期首残高 5,925(*2)
評価差額 の実現	(借) 利益剰余金-当期首残高 500 (貸) 土地 500 (借) 繰延税金負債 200 (貸) 利益剰余金-当期首残高 200 (借) 非支配株主持分-当期首残高 75 (貸) 利益剰余金-当期首残高 75	仕訳なし

(*1) 評価差額の実現を考慮しない場合の「利益剰余金-当期首残高」20,000+過年度「土地売却益」修正額500-過年度「法人税等調整額」200-過年度「非支配株主帰属純損益」75=20,225

(*2) 評価差額の実現を考慮しない場合の「非支配株主持分-当期首残高」6,000-75=5,925



【設例2】棚卸資産

1. P社は×1年度末にS社の発行済株式の75%を取得し、連結子会社としている。
2. 株式取得時においてS社が保有する商品（帳簿価額15,000）の時価は16,000であった。
3. S社は×2年度において上記商品のすべてを企業集団外部に16,500で売却している。
4. 税効果会計に適用する実効税率は毎期40%とする。

×2年度（外部売却年度）

1. 評価差額の計上

(借) 商 品	1,000 (*1)	(貸) 評 価 差 額	600
		繰延税金負債	400 (*2)
		－ S社・流動－	

(*1) 時価16,000－簿価15,000＝1,000

(*2) 時価評価差額1,000(*1)×税率40%＝400

2. 評価差額の実現

個別上の売上原価は個別B/S上の簿価15,000であるが、連結上あるべき売上原価は評価差額計上後の簿価16,000であるため、**売上原価を修正する。**

(借) 売 上 原 価	1,000	(貸) 商 品	1,000 (*1)
－ 期首商品棚卸高－			
(借) 繰延税金負債	400	(貸) 法人税等調整額	400 (*2)
－ S社・流動－			
(借) 非支配株主持分－当期変動額	150	(貸) 非支配株主帰属純損益	150 (*3)

(*1) 評価差額の計上「商品」(＝時価評価差額)

(*2) 「売上原価」1,000×税率40%＝400

(*3) (「売上原価」1,000－「法人税等調整額」400(*2))×非支配株主持分25%＝150

×3年度（売却翌年度）

1. 評価差額の計上

(借) 商 品	1,000 (*1)	(貸) 評 価 差 額	600
		繰 延 税 金 負 債	400 (*2)
		－ S 社 ・ 流 動 ー	

(*1) 時価16,000－簿価15,000＝1,000

(*2) 時価評価差額1,000(*1)×税率40%＝400

2. 評価差額の実現

(借) 利益剰余金－当期首残高	1,000	(貸) 商 品	1,000 (*1)
(借) 繰 延 税 金 負 債	400	(貸) 利益剰余金－当期首残高	400 (*2)
－ S 社 ・ 流 動 ー			
(借) 非支配株主持分－当期首残高	150	(貸) 利益剰余金－当期首残高	150 (*3)

(*1) 評価差額の計上「商品」（＝時価評価差額）

(*2) 「利益剰余金－当期首残高」1,000×税率40%＝400

(*3) 「利益剰余金－当期首残高」600(＝1,000－400(*2))×非支配株主持分25%＝150


ワンポイント

売却翌年度以降の会計処理は、
毎期同様となる。



□文献

新日本 P120～P123

【設例3】償却性資産

1. P社は×1年度末にS社の発行済株式の75%を取得し、連結子会社として
いる。
2. 株式取得時においてS社が保有する建物（取得原価45,000、減価償却累計
額30,000）の時価は16,000であった。
3. S社は上記建物について耐用年数30年、残存価額ゼロとする定額法により
減価償却を行っている。なお、×1年度末における当該建物の残存耐用年数
は10年である。
4. S社は×4年度末において上記建物のすべてを企業集団外部に15,500で売
却している。
5. 税効果会計に適用する実効税率は每期40%とする。

×2年度

1. 評価差額の計上

(借) 建	物	1,000 (*1)	(貸) 評価差額	600
			繰延税金負債	400 (*2)
			－S社・固定－	

(*1) 時価16,000－簿価15,000(＝取得原価45,000－減価償却累計額30,000)＝1,000

(*2) 時価評価差額1,000(*1)×税率40%＝400

2. 評価差額の実現（減価償却による実現）

個別上の減価償却費は個別B/S上の簿価15,000に基づき計上されているが、連結上あるべき減価償却費は評価差額計上後の簿価16,000に基づく金額であるため、減価償却費を修正する。なお、評価差額は残存耐用年数にわたり償却する。

(借) 減価償却費	100 (*1)	(貸) 建物減価償却累計額	100
(借) 繰延税金負債	40	(貸) 法人税等調整額	40 (*2)
		－S社・固定－	
(借) 非支配株主持分－当期変動額	15	(貸) 非支配株主帰属純損益	15 (*3)

(*1) 評価差額の計上「建物」1,000(＝時価評価差額)÷残存耐用年数10年＝100

(*2) 「減価償却費」100(*1)×税率40%＝40

(*3) (「減価償却費」100(*1)－「法人税等調整額」40(*2))×非支配株主持分25%＝15

×3年度

1. 評価差額の計上

(借) 建物	1,000 (*1)	(貸) 評価差額	600
		繰延税金負債	400 (*2)
		— S社・固定—	

(*1) 時価16,000－簿価15,000(＝取得原価45,000－減価償却累計額30,000)＝1,000

(*2) 時価評価差額1,000(*1)×税率40%＝400

2. 評価差額の実現

- ・ 開始仕訳 (前期の連結修正仕訳の復元)

(借) 利益剰余金－当期首残高	100 (*1)	(貸) 建物減価償却累計額	100
(借) 繰延税金負債	40	(貸) 利益剰余金－当期首残高	40 (*2)
— S社・固定—			
(借) 非支配株主持分－当期首残高	15	(貸) 利益剰余金－当期首残高	15 (*3)

(*1) 評価差額の計上「建物」1,000(＝時価評価差額)÷残存耐用年数10年×1年＝100

(*2) 「利益剰余金－当期首残高」100(*1)×税率40%＝40

(*3) 「利益剰余金－当期首残高」60(＝100(*1)－40(*2))×非支配株主持分25%＝15

- ・ 減価償却による評価差額の実現

(借) 減価償却費	100 (*1)	(貸) 建物減価償却累計額	100
(借) 繰延税金負債	40	(貸) 法人税等調整額	40 (*2)
— S社・固定—			
(借) 非支配株主持分－当期変動額	15	(貸) 非支配株主帰属純損益	15 (*3)

(*1) 評価差額の計上「建物」1,000(＝時価評価差額)÷残存耐用年数10年＝100

(*2) 「減価償却費」100(*1)×税率40%＝40

(*3) (「減価償却費」100(*1)－「法人税等調整額」40(*2))×非支配株主持分25%＝15



(借) 利益剰余金－当期首残高	100 (*1)	(貸) 建物減価償却累計額	∴ 200
減価償却費	100 (*2)		
(借) 繰延税金負債	80	(貸) 利益剰余金－当期首残高	40 (*3)
— S社・固定—		法人税等調整額	40 (*4)
(借) 非支配株主持分－当期首残高	15	(貸) 利益剰余金－当期首残高	15 (*5)
(借) 非支配株主持分－当期変動額	15	(貸) 非支配株主帰属純損益	15 (*6)

(*1) 評価差額の計上「建物」1,000(＝時価評価差額)÷残存耐用年数10年×1年＝100

(*2) 評価差額の計上「建物」1,000(＝時価評価差額)÷残存耐用年数10年＝100

(*3) 「利益剰余金－当期首残高」100(*1)×税率40%＝40

(*4) 「減価償却費」100(*2)×税率40%＝40

(*5) 「利益剰余金－当期首残高」60(＝100(*1)－40(*3))×非支配株主持分25%＝15

(*6) (「減価償却費」100(*2)－「法人税等調整額」40(*4))×非支配株主持分25%＝15

×4年度 (外部売却年度)

1. 評価差額の計上

(借) 建物	1,000 (*1)	(貸) 評価差額	600
		繰延税金負債	400 (*2)
		— S社・固定 —	

(*1) 時価16,000－簿価15,000(＝取得原価45,000－減価償却累計額30,000)＝1,000

(*2) 時価評価差額1,000(*1)×税率40%＝400

2. 評価差額の実現

- ・ 開始仕訳＋減価償却による評価差額の実現

(借) 利益剰余金－当期首残高	200 (*1)	(貸) 建物減価償却累計額	∴ 300
減価償却費	100 (*2)		
(借) 繰延税金負債	120	(貸) 利益剰余金－当期首残高	80 (*3)
— S社・固定 —		法人税等調整額	40 (*4)
(借) 非支配株主持分－当期首残高	30	(貸) 利益剰余金－当期首残高	30 (*5)
(借) 非支配株主持分－当期変動額	15	(貸) 非支配株主帰属純損益	15 (*6)

(*1) 評価差額の計上「建物」1,000(＝時価評価差額)÷残存耐用年数10年×2年＝200

(*2) 評価差額の計上「建物」1,000(＝時価評価差額)÷残存耐用年数10年＝100

(*3) 「利益剰余金－当期首残高」200(*1)×税率40%＝80

(*4) 「減価償却費」100(*2)×税率40%＝40

(*5) 「利益剰余金－当期首残高」120(＝200(*1)－80(*3))×非支配株主持分25%＝30

(*6) (「減価償却費」100(*2)－「法人税等調整額」40(*4))×非支配株主持分25%＝15

- ・ 外部売却による評価差額の実現

減価償却による評価差額の実現を加味して、個別上の建物売却益を連結上あ
るべき金額に修正するとともに、建物が売却により消滅しているため、「評価
差額の計上」による取得原価修正額及び「開始仕訳＋減価償却による評価差額
の実現」による減価償却累計額修正額を取り崩す。

(借) 建物減価償却累計額	300 (*2)	(貸) 建物	1,000 (*1)
建物売却益	∴ 700		
(借) 繰延税金負債	280	(貸) 法人税等調整額	280 (*3)
— S社・固定 —			
(借) 非支配株主持分－当期変動額	105	(貸) 非支配株主帰属純損益	105 (*4)

(*1) 評価差額の計上「建物」(＝時価評価差額)

(*2) 開始仕訳＋減価償却による評価差額の実現「建物減価償却累計額」

(*3) 「建物売却益」700×税率40%＝280

(*4) (「建物売却益」700－「法人税等調整額」280(*3))×非支配株主持分25%＝105

 ワンポイント

個別上「建物売却益」が計上されているため、これを修正しているが「建物売却損」を修正又は計上することもある。

 ワンポイント

税効果会計の適用及び非支配株主への按分の連結修正仕訳は集約して行うことが可能である。



3 持分法における処理

(1) 評価差額の実現額の負担

	関連会社	非連結子会社
時価評価方法	部分時価評価法	全面時価評価法
評価差額	投資会社持分に係るもの	すべての持分に係るもの
評価差額の実現額の投資会社への帰属	評価差額の実現額の全額	評価差額の実現額のうち投資会社持分

(2) 持分法適用仕訳

① 評価差額の実現

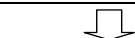
借方 (P/L項目)	<p>評価差額の実現に係る損益は持分法適用会社に計上されているが、持分法適用会社のP/Lは連結されていない</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">持分法適用会社の損益を表す 「持分法による投資損益」を減額する</p>
貸方 (B/S項目)	<p>評価差額の発生原因たる資産及び負債は持分法適用会社に計上されているが、持分法適用会社のB/Sは連結されていない</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">持分法適用会社の資産及び負債を表す 投資勘定を減額する</p>

(借) 持分法による投資損益 ××× (貸) A 社 株 式 ×××

② 税効果会計の適用

繰延税金負債及び法人税等調整額は、持分法適用会社に帰属するものであるが、持分法適用会社のF/Sは連結されていない。

(借) A 社 株 式 ××× (貸) 持分法による投資損益 ×××



「繰延税金負債」に相当



「法人税等調整額」に相当

□基準

持分法実務指針 10



□ 基準

持分法実務指針 設例2

【設例4】持分法における処理

1. 当期は×2年4月1日から×3年3月31日までの1年間である。
2. P社は×1年度末にA社の発行済株式の30%を取得し、持分法の適用される関連会社としている。
3. 株式取得時においてA社が保有する土地（帳簿価額120,000）の時価は140,000であった。
4. A社は×2年度において上記土地の半分を80,000で売却している。
5. 税効果会計に適用する実効税率は每期40%とする。

1. 評価差額の計上

(借) 土	地	6,000 (*1)	(貸) 評 価 差 額	3,600
			繰延税金負債	2,400 (*2)
			－A社・固定－	

(*1) (時価140,000－簿価120,000)×取得持分30%=6,000

(*2) 6,000(*1)×税率40%=2,400

2. 評価差額の実現

部分時価評価法が適用されているため、評価差額の実現額は全額投資会社が負担する。

(借) 持分法による投資損益	3,000	(貸) A 社 株 式	3,000 (*1)
(借) A 社 株 式	1,200	(貸) 持分法による投資損益	1,200 (*2)

(*1) 評価差額の計上「土地」6,000(=時価評価差額)÷2=3,000

(*2) 「持分法による投資損益」3,000(*1)×税率40%=1,200

MEMO

A series of horizontal dotted lines for writing.

本章における主要参考文献

基準・文献	著者等	出版社	発行年月	本章における略称
連結財務諸表における 資本連結手続に関する実務指針	日本公認会計士協会		2014	資本連結実務指針
連結財務諸表における 税効果会計に関する実務指針	日本公認会計士協会		2014	税効果実務指針
持分法会計に関する実務指針	日本公認会計士協会		2014	持分法実務指針
連結決算書作成の実務（第2版）	新日本監査法人	中央経済社	2008	新日本